



第二节 承租人会计处理

【例19-8】承租人甲公司就某栋建筑物的某一层楼与出租人乙公司签订了为期10年的租赁协议，并拥有5年的续租选择权。有关资料如下：

（1）初始租赁期内的不含税租金为每年50 000元，续租期间为每年55 000元，所有款项应于每年年初支付；

（2）为获得该项租赁，甲公司发生的初始直接费用为20 000元，其中，15 000元为向该楼层前任租户支付的款项，5 000元为向促成此租赁交易的房地产中介支付的佣金；



第二节 承租人会计处理

(3) 作为对甲公司的激励，乙公司同意补偿甲公司5 000元的佣金；

(4) 在租赁期开始日，甲公司评估后认为，不能合理确定将行使续租选择权，因此，将租赁期确定为10年；

(5) 甲公司无法确定租赁内含利率，其增量借款利率为每年5%，该利率反映的是甲公司以类似抵押条件借入期限为10年、与使用权资产等值的相同币种的借款而必须支付的利率。为简化处理，假设不考虑相关税费影响。 $(P/A, 5\%, 9) = 7.1078$ ，计算结果保留整数。



第二节 承租人会计处理

解析：

承租人甲公司的会计处理如下：

（1）计算租赁期开始日租赁付款额的现值，并确认租赁负债和使用权资产。

在租赁期开始日，甲公司支付第1年的租金50 000元，并以剩余9年租金（每年50 000元）按5%的年利率折现后的现值计量租赁负债。计算租赁付款额现值的过程如下：



第二节 承租人会计处理

剩余9期租赁付款额 $=50\ 000\times 9=450\ 000$ （元）

租赁负债=剩余9期租赁付款额的现值

$=50\ 000\times (P/A, 5\%, 9)=355\ 391$ （元）

未确认融资费用=剩余9期租赁付款额-剩余9期租赁付款

额的现值

$=450\ 000-355\ 391=94\ 609$ （元）

借：使用权资产

405 391

租赁负债——未确认融资费用

94 609

贷：租赁负债——租赁付款额

450 000

租赁负债=（第1次付款额现值+第2次付款额现值+第3次付款额现值+第4次付款额现值+第5次付款额现值+第6次付款额现值+第7次付款额现值+第8次付款额现值+第9次付款额现值）



第二节 承租人会计处理

(2) 将初始直接费用计入使用权资产的初始成本。

借：使用权资产 20 000

贷：银行存款 20 000

(3) 将已收的租赁激励相关金额从使用权资产入账价值中扣除。

借：银行存款 5 000

贷：使用权资产 5 000

综上，甲公司使用权资产的初始成本为：

$$405\ 391 + 20\ 000 - 5\ 000 = 420\ 391 \text{ (元)}$$



第二节 承租人会计处理

三、租赁负债的后续计量

计量基础：在租赁期开始日后，承租人应当按以下原则对租赁负债进行后续计量：

（1）确认租赁负债的利息时，增加租赁负债的账面金额。

借：财务费用/在建工程

贷：租赁负债——未确认融资费用



第二节 承租人会计处理

(2) 支付租赁付款额时，减少租赁负债的账面金额；

借：租赁负债——租赁付款额

贷：银行存款

(3) 因重估或租赁变更等原因导致租赁付款额发生变动时，重新计量租赁负债的账面价值。



第二节 承租人会计处理

四、使用权资产的后续计量

使用权资产的后续计量基础：在租赁期开始日后，承租人应当采用成本模式，以成本减累计折旧及累计减值损失计量使用权资产。



第二节 承租人会计处理

(1) 使用权资产的折旧：自租赁期开始日起按月计提使用权资产累计折旧

借：制造费用/管理费用等

贷：使用权资产累计折旧

(2) 计提使用权资产减值准备（不得转回）：

借：资产减值损失

贷：使用权资产减值准备

(3) 租赁期满返还租赁资产时：

借：使用权资产累计折旧

贷：使用权资产



第二节 承租人会计处理

【例-单选题】承租人甲公司签订了一份为期10年的机器租赁合同，用于甲公司生产经营。相关使用权资产的初始账面价值为100 000元，按直线法在10年内计提折旧，在第5年年末，确认该使用权资产发生的减值损失20 000元，计入当期损益。假设不考虑其他因素，甲公司针对该项使用权资产在第9年计提折旧金额为（ ）元。

A. 5 000

B. 6 000

C. 7 000

D. 8 000



第二节 承租人会计处理

答案：B

解析：在第5年年末，该使用权资产在减值前的账面价值为50 000元（ $100\ 000 \times 5/10$ ）。计提减值损失之后，该使用权资产的账面价值减至30 000元（ $50\ 000 - 20\ 000$ ），自第六年以后，每年的折旧费也相应减至6 000元（ $30\ 000/5$ ）。



第二节 承租人会计处理

五、短期租赁和低价值资产租赁

承租人应当将短期租赁和低价值资产租赁的租赁付款额，在租赁期内各个期间按照直线法或其他系统合理的方法计入相关资产成本或当期损益。



第二节 承租人会计处理

（一）短期租赁

短期租赁，是指在租赁期开始日，租赁期不超过 12 个月的租赁。包含购买选择权的租赁（即使租赁期不超过 12 个月）不属于短期租赁



第二节 承租人会计处理

【例19-12】承租人与出租人签订了一份租赁合同，约定不可撤销期间为9个月，且承租人拥有4个月的续租选择权。

在租赁期开始日，承租人判断可以合理确定将行使续租选择权，因为续租期的月租赁付款额明显低于市场价格。

在此情况下，承租人确定租赁期为13个月，不属于短期租赁，承租人不能选择上述简化会计处理。



第二节 承租人会计处理

（二）低价值资产租赁

低价值资产租赁，是指单项租赁资产为全新资产时价值较低的租赁。

承租人在判断是否是低价值资产租赁时，应基于租赁资产的全新状态下的绝对价值进行评估，不应考虑资产已被使用的年限。



第二节 承租人会计处理

对于低价值资产租赁，承租人可根据每项租赁的具体情况作出简化会计处理选择。低价值资产同时还应满足以下条件，即，承租人能够从单独使用该低价值资产或将其与承租人易于获得的其他资源一起使用中获利，且该项资产与其他租赁资产没有高度依赖或高度关联关系时，才能对该资产租赁选择进行简化会计处理。



第二节 承租人会计处理

【2023年计算题】 甲公司与租赁相关的交易和事项如下：

资料一：2×22年1月1日，甲公司与乙公司签订了租赁期限为10年的写字楼租赁协议，年租金为 200 万元，于每年1月1日支付。协议规定，甲公司于第5年年末享有终止租赁选择权。



第二节 承租人会计处理

资料二：2×22年1月1日，甲公司经评估合理确定将不会行使终止租赁选择权，并于当日支付第一年的租金，同时收到乙公司租金激励10万元，甲公司在评估是否签订协议时发生的差旅费为5万元，并支付给中介人员佣金15万元，全部以银行存款支付。假定甲公司无法确定租赁内含利率，其增量借款利率为每年6%。



第二节 承租人会计处理

资料三：甲公司租入该写字楼用于行政管理，该写字楼的剩余使用年限为30年。

已知 $(P/A, 6\%, 4) = 3.4651$ ， $(P/A, 6\%, 9) = 6.8017$ ，本题不考虑相关税费及其他因素。

要求：（“租赁负债”科目应写出必要的明细科目）



第二节 承租人会计处理

(1) 确定甲公司该项租赁的租赁期，并说明理由。

甲公司租赁期为10年。

理由：承租人有终止租赁选择权，但合理确定将不会行使该选择权的，租赁期应当包含终止租赁选择权涵盖的期间。



第二节 承租人会计处理

(2) 计算甲公司2×22年1月1日租赁负债的初始入账金额。

$$\begin{aligned}\text{租赁负债的初始入账金额} &= 200 \times (P/A, 6\%, 9) = \\ &200 \times 6.8017 = 1360.34 \text{ (万元)}.\end{aligned}$$



第二节 承租人会计处理

(3) 计算甲公司2×22年1月1日使用权资产的初始入账金额，并编制相关会计分录。

使用权资产的初始入账金额 $=200+1360.34+15-10=1565.34$ （万元）。

剩余9期租赁付款额 $=200\times 9=1800$ （万元）。

未确认融资费用 $=$ 剩余9期租赁付款额 $-$ 剩余9期租赁付款额的现值 $=1800-1360.34=439.66$ （万元）。



第二节 承租人会计处理

2×22年1月1日:

借: 使用权资产 (200+1360.34) 1560.34

 租赁负债——未确认融资费用 439.66

贷: 租赁负债——租赁付款额

1800

银行存款

200

借: 使用权资产 15

 管理费用 5

贷: 银行存款 20

借: 银行存款 10

贷: 合同履约成本 10



第二节 承租人会计处理

(4) 确定甲公司使用权资产的折旧年限，并编制 2×22 年末与折旧相关的会计分录。

使用权资产的折旧年限为 10 年。

2×22 年末使用权资产应计提的折旧 = $1565.34/10 = 156.53$ (万元)。

借：管理费用	156.53
贷：使用权资产累计折旧	156.53



第二节 承租人会计处理

(5) 计算甲公司 2×22 年 12 月 31 日应确认的租赁负债利息费用。

2×22 年 12 月 31 日应确认的租赁负债利息费用 =
 $(1800 - 439.66) \times 6\% = 81.62$ (万元)。